

Trabajo Fin de Máster

El proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes

Autor

D^a Belén Pérez Pérez

Director/es

D. Vicente Condor López
D. Javier Castillo Eguizábal

Facultad de Economía y Empresa; Universidad de Zaragoza

Año 2016

El Proceso de Auditoría y el Trabajo de los Expertos Independientes

The Audit Process and the Work of Independent Experts

Autor/Writer

D^a Belén Pérez Pérez

Director / Director

D. D. Vicente Condor López

D. Javier Castillo Eguizábal

Máster Universitario en Auditoría

Departamento de Contabilidad y Finanzas

Facultad de Economía y Empresa

Universidad de Zaragoza

Resumen / Abstract: Para llevar a cabo una Auditoría, es necesario la realización de una serie de procedimientos, éstos se inician con la reunión por parte del auditor con el cliente para solicitar más información, a continuación se evalúa nuestra independencia y su aceptación y se redacta la carta de encargo. Posteriormente las tareas a realizar se suelen dividir en tres fases: Planificación, Ejecución e Informe. En la primera, se analiza el entorno y el control interno del cliente, se identifican sus riesgos, se calcula la materialidad y se realiza el Plan Global de Auditoría. Finalizado el mismo, comienza la fase de Ejecución, en ella se realizan diversas pruebas (de controles, sustantivas...) con el objetivo de obtener evidencia suficiente y adecuada que soporte el trabajo realizado por el auditor. En la fase final se vuelven a revisar las cuentas anuales y la materialidad, se evalúan las incidencias detectadas y se redacta la carta de manifestaciones y recomendaciones, finalmente se emite el Informe de Auditoría y se comunica a la dirección.

En ocasiones, durante la realización de la auditoría surge la necesidad de analizar áreas significativas que requieren determinados conocimientos y experiencia en materias distintas a la auditoría y contabilidad, para ello se recurre a los trabajos de los expertos independientes como evidencia de auditoría.

Palabras clave / Key words: Auditoría de Cuentas, Planificación, Ejecución, Informe, Materialidad, Pruebas de controles, Pruebas Sustantivas, Carta de Encargo, Carta de Manifestaciones, Evidencia, Papeles de Trabajo y Experto Independiente.

TFM: El proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes

ÍNDICE

ÍNDICE.....
1. INTRODUCCIÓN.....	3
1.1 OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	3
1.2 AUDITORIA DE CUENTAS.....	3
2. LOS PROCESOS DE UNA AUDITORIA.....	7
2.1 EVALUACIÓN DE LA ACEPTACIÓN DEL CLIENTE Y ELABORACIÓN DE LA CARTA DE ENCARGO.....	7
2.2 FASE DE PLANIFICACIÓN.....	9
2.2.1 Conocimiento de la entidad y su entorno.....	9
2.2.2 Identificación de Riesgos.....	10
2.2.3 El Control Interno de la entidad.....	11
2.2.4 Importancia relativa o Materialidad.....	12
2.2.5 Plan Global y Programa de Auditoría.....	13
2.2.6 El Control de Calidad de la Auditoría.....	16
2.3 FASE DE EJECUCIÓN.....	17
2.3.1 Procedimientos de Auditoría.....	17
2.3.2 Áreas trabajadas en las Prácticas.....	23
2.3.3 Procedimientos realizados en las áreas trabajadas.....	29
2.3.4 Evidencia de Auditoría.....	35
2.3.5 Hallazgos de Auditoría.....	35
2.3.6 Documentación de Auditoría: Papeles de Trabajo.....	36
2.4 FASE FINAL: EMISIÓN DEL INFORME.....	37
2.4.1 La Importancia Relativa para la Emisión del Informe.....	37
2.4.2 Revisión Analítica Final.....	38
2.4.3 Evaluación de las Incidencias Detectadas.....	38
2.4.4 Memorándum Resumen de la Auditoría.....	39
2.4.5 Revisión de las Cuentas Anuales.....	40
2.4.6 Elaboración del Informe de Auditoría.....	40
2.4.7 Elaboración de la Carta de Recomendaciones y Manifestaciones.....	42
2.4.8 Comunicaciones a la Dirección y al Órgano de Administración.....	44
3. EL TRABAJO DE LOS EXPERTOS INDEPENDIENTES.....	45
4. CONCLUSIONES.....	53
5. BIBLIOGRAFÍA.....	54

1. INTRODUCCIÓN

1.1 OBJETIVOS DEL TRABAJO

El objeto del presente trabajo es el desarrollo de los **procedimientos** necesarios para poder llevar a cabo una **auditoría de cuentas**, para ello los agruparemos en tres fases: **planificación, ejecución del trabajo e informe**.

En cada una de ellas se detallarán los diferentes aspectos que hay que considerar y los procedimientos que deben realizarse para llevarla a cabo, realizándose una mención especial a los apartados vistos durante el desarrollo de las prácticas del máster.

Este trabajo final de máster pretende enlazar por tanto, los conocimientos teóricos adquiridos en el mismo con su correspondiente puesta en práctica, durante el desarrollo de diversas auditorías reales.

Por último se desarrolla el tema: *el trabajo de los expertos independientes como evidencia de auditoría*, se ha escogido dicho tema debido a que la figura del experto independiente es cada vez más usada por los auditores; como auditores se debe de tener evidencia suficiente y adecuada del trabajo que se realiza y en numerosas ocasiones no es sencillo como puede ser a la hora de realizar valoraciones o auditorías informáticas. Además los auditores también pueden actuar como expertos independientes, como en los casos de acuerdos de refinanciación.

1.2 AUDITORIA DE CUENTAS

Una **auditoría de cuentas anuales** “Consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

*Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación”.*¹

¹Capítulo 1: Modalidades de auditoría de Cuentas, Artículo 4. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE núm.173, 21 de julio de 2015)

Existen dos modalidades de auditoría de cuentas²: la auditoría de las cuentas anuales y la de otros estados financieros.

- ***La auditoría de las cuentas anuales***, consiste en verificar las mismas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio neto, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Además de la comprobación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.
- ***La auditoría de otros estados financieros o documentos contables***, consiste en verificar si los mismos expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

La obligación de la Auditoría:

Las empresas o entidades están obligadas a auditar sus cuentas anuales cuando se superan los límites establecidos reglamentariamente³, estos son que la entidad cumpla durante dos ejercicios consecutivos a fecha de cierre dos de los tres siguientes requisitos:

- El total de sus **activos** superen los 2.850.000 €
- Cuando El importe neto de la **cifra de negocios** supere los 5.700.000 €
- El **número medio de trabajadores** durante el ejercicio supere los 50.

Existen además otras situaciones por las que las empresas o entidades se ven obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría:

- Emisión de valores, admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.
- Emisión de obligaciones en oferta pública.

² Modalidades referidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE núm.173, 21 de julio de 2015)

³ Límites señalados en el artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital

- Dedicación de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las *entidades de crédito*, las *empresas de servicios de inversión*, las *sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales*, las *entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación*, la *Sociedad de Sistemas*, las *entidades de contrapartida central*, la *Sociedad de Bolsas*, las *sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones* y las demás entidades financieras, incluidas las *instituciones de inversión colectiva*, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- Percepción de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros. La obligación de someter a auditoría las cuentas anuales alcanza a las del ejercicio en el que se perciban las subvenciones o ayudas, así como a las de los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones relativas a las mismas.
- Realización de obras, gestión de servicios públicos, suministros, consultoría y asistencia y servicios a las Administraciones públicas, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, que represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.
- Admisión de sus valores a negociación en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la UE.
- La solicitud por número de socios que represente al menos el 5% del capital social, en las sociedades que no están sometidas a auditoría. Esta solicitud debe efectuarse antes de que transcurran 3 meses desde el cierre del ejercicio.
- Mandato judicial instado por quien acredite un interés legítimo, incluso en vía de jurisdicción voluntaria.
- Las cuentas anuales consolidadas con independencia de que se auditen o no las cuentas anuales individuales.
- Las entidades aseguradoras, tanto las cuentas anuales individuales como las consolidadas.
- Las cooperativas, salvo que cumplan al menos dos de las circunstancias que se exigen para la presentación del balance abreviado.
- Las sociedades de garantía recíproca y las entidades de capital riesgo.

- Las sucursales de entidades de crédito extranjeras que no estén obligadas a presentar cuentas anuales en España.
- Empresas que desarrollen actividades eléctricas, de gas natural y gases manufacturados por canalización.
- Las mutualidades de prevención social y de prima fija, cuando el 5% de los mutualistas solicite su verificación contable.
- Las instituciones de inversión colectiva y sus sociedades gestoras.
- Los fondos de titulización hipotecaria, así como las entidades gestoras de fondos de pensiones.
- Las entidades y asociaciones declaradas de utilidad pública obligadas a formular cuentas en el modelo normal.
- Las sociedades anónimas deportivas, si así lo exige el consejo superior de deportes, de oficio o la liga profesional correspondiente.
- Las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio concurren al menos dos de las siguientes circunstancias: el activo total supere 2,4 millones de €; el importe neto de la cifra de negocios por la actividad propia y la mercantil sea superior a 2,4 millones de €; el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.
- Todas las entidades de interés público (EPI), incluidas las empresas que cotizan en el mercado alternativo bursátil (MAB), están obligadas a tener una comisión de auditoría. No obstante no estarán obligadas a tener una Comisión de Auditoría, las siguientes entidades de interés público:

A) Las que cuya única actividad consista en actuar como emisor de valores garantizados por activos⁴.

B) Las previstas en el artículo 3.5 b) que sean pequeñas y medianas, siempre que sus funciones sean asumidas por el órgano de administración. Así como a las que la normativa comunitaria permita exonerar de este requisito y así se determine reglamentariamente.

C) Las que sean dependientes⁵ de otras EPI, siempre que concurren los siguientes requisitos: Que las entidades dependientes estén íntegramente participadas por la entidad dominante, que la administración de las entidades dependientes no se atribuya a un consejo de administración y que la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes a que se refiere este apartado, las funciones propias de tal comisión y cualesquiera otras que pudiesen atribuírsele.

⁴ Dichos valores se definen en el artículo 2, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 809/2004 de la Comisión.

⁵ Atendiendo al artículo 42 del Código de Comercio.

2. LOS PROCESOS DE UNA AUDITORIA

Los procesos de una auditoría componen las actividades realizadas para llevar a cabo una auditoría, éstas comienzan con su encargo, y finalizan con la emisión del informe y sus posibles recomendaciones. Integramos estos procesos en tres fases: Planificación, Ejecución y Emisión del Informe.

2.1 EVALUACIÓN DE LA ACEPTACIÓN DEL CLIENTE Y ELABORACIÓN DE LA CARTA DE ENCARGO

Antes de poder aceptar el encargo de auditoría, el auditor debe de considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas. En concreto deberá de tener en cuenta:

- La integridad del cliente y la reputación empresarial de sus socios, directivos y de las entidades vinculadas.
- Los principales aspectos del negocio
- La Información financiera; El cliente debe de emplear un marco de información financiera aplicable, debido a que éste proporciona los criterios que el auditor utiliza para auditar los estados financieros, sin la utilización de dicho marco, el auditor no dispone de una base adecuada para auditar.
- Las contingencias u otros riesgos.
- Si la entidad ha sido auditada anteriormente, información del auditor anterior.
- Conocer otras cuestiones como pueden ser la existencia de posibles limitaciones al alcance.
- La sociedad de auditoría o el auditor cumplen con los requisitos de independencia.

Para su aceptación del contrato de auditoría, el auditor deberá evaluar que posee los conocimientos y capacidades necesarios para realizar el trabajo en el plazo acordado y realizar una importante evaluación acerca de su independencia con respecto a la empresa cliente; la independencia del auditor está regulada en el artículo 12 y siguientes del TRLAC.

Una vez evaluada la aceptación del cliente mencionada en el párrafo anterior, se prepararía la **carta de encargo o contrato de auditoría**. El propósito de la misma es proporcionar evidencia que defina el alcance y objetivo del trabajo a realizar. Se establecen por tanto las condiciones bajo las cuales se llevará a cabo la auditoría de acuerdo con la legislación vigente⁶.

En ella se debe incluir información relativa con: el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros, las responsabilidades del auditor así como las de la dirección, la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros, una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Una vez aceptada sólo se podrá renunciar al trabajo por la existencia de justa causa, la cual se produce si concurren los siguientes supuestos:

- Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor o de la sociedad de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y siguientes del TRLAC.
- Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

⁶ NIA –ES 210”Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”
 Resolución del 27 de junio de 2011 del ICAC, por el que se publica la NTA” relación entre auditores”
 Reglamento de Auditoría: Real Decreto 1517/2011, del 31 de octubre
 Ley de Auditoría: Real Decreto Legislativo 1/2011, del 1 de julio
 Real Decreto 1784/1996, del 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento Mercantil (Art 350-364)

2.2 FASE DE PLANIFICACIÓN

Una vez aceptado el encargo comenzaría la fase de planificación.

La **planificación** de una auditoría se regula por la NIA-ES 300 “Planificación de la Auditoría de Estados Financieros”.

La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global y un proceso continuo e incluye la consideración del momento de realización de determinados procedimientos.

La planificación favorece: Una mayor atención a áreas importantes, identificar y resolver problemas, organizar y dirigir el encargo, selección del equipo de encargo adecuados a los riesgos, dirección, supervisión y coordinación.

Una buena planificación favorece una ayuda al auditor a la hora de prestar una atención adecuada a las áreas más importantes de la auditoría, a identificar y resolver problemas potenciales, a dirigir y organizar el encargo para que éste se realice de forma eficaz y eficientemente, a seleccionar los miembros del equipo, y a la revisión y coordinación del trabajo realizado por todos los componentes y expertos.

2.2.1 Conocimientos de la entidad y su entorno

Es importante que el auditor obtenga un conocimiento relevante de la entidad y su entorno para evaluar las siguientes cuestiones:

- Los factores relevantes sectoriales y normativos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- La naturaleza de la entidad; en particular aspectos como sus operaciones, estructura de gobierno y propiedad, tipo de inversiones realizadas o previstas incluidas inversiones en entidades con cometido especial, el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia.
- La selección y aplicación de políticas contables realizada por la entidad, incluidos los motivos de cambios.
- Los objetivos y estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad

El conocimiento de la naturaleza de la entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados para contabilizar transacciones significativas e inusuales.
- El efecto en áreas emergentes o controvertidas.
- Los cambios en las políticas contables de la entidad.
- El modo y el momento en que la entidad adoptará nuevas normas y disposiciones legales o reglamentarias.

2.2.2 Identificación de Riesgos

Mediante el conocimiento de la empresa y de su sector, el objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño.

El **riesgo de auditoría** es una combinación de tres riesgos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Los dos primeros son considerados riesgos de la entidad y el auditor los evalúa, mientras que el último es el riesgo del propio auditor.

- **Riesgo Inherente**: Se trata de la posibilidad de que existan errores y/o omisiones en la información económico-financiera por la naturaleza de la actividad y de la empresa. Le afectan principalmente las prácticas contables que sigue la entidad, la naturaleza del negocio y el sector en el que opera.
- **Riesgo de Control**: Depende de la función de la eficacia del diseño y del mantenimiento del control interno por parte de la dirección, es el riesgo que se existan errores de carácter importante que el control interno no ha detectado. Reduce pero no elimina los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- **Riesgo de detección**: Consiste en la no detección de riesgos importantes que previamente no se han reconocido tampoco por el control interno. Este se puede disminuir pero no eliminar, los procesos de auditoría irán encaminados a reducir el mismo.

Así mismo el auditor debe evaluar el riesgo de negocio y los riesgos de fraude.

2.2.3 El Control Interno de la entidad

El control interno se trata de un proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El auditor evalúa el control interno de la entidad para identificar las fuentes de riesgo y los factores de errores de las cuentas anuales, en función de estos se decide que pruebas de auditoría serán las más adecuadas, el alcance con el que se aplicaran y el momento adecuado. En concreto identificará y evaluará los riesgos en: los estados financieros y las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, que le proporcionen una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría posteriores, con la siguiente finalidad:

- a) Identificar los riesgos, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno, incluidos los controles relevantes, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- b) Valorar los riesgos identificados y evaluar si se relacionan de modo generalizado con los EEFF en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones.
- c) Relacionar los riesgos identificados con posibles incorrecciones, teniendo en cuenta los controles relevantes.
- d) Considerar la probabilidad de existencia de incorrecciones y si podrían ser materiales.

Para evaluar el control interno se utilizan pruebas de cumplimiento, éstas tratan de obtener información sobre la entidad y su entorno para identificar y valorar si existen riesgos de incorrección material. Estos procedimientos son los siguientes:

- Indagaciones a la dirección y empleados que disponen de información y ayudan a establecer el entorno de la entidad.
- Observación de las operaciones, documentos, forma de trabajar de la entidad...
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información
- Inspección de documentos o informes.

Este trabajo posibilita la identificación de debilidades de control interno.

Si el control interno instaurado por la empresa es fiable y se confía en él, el auditor realizará un número menor de pruebas sustantivas y basaría su auditoría en pruebas de controles.

2.2.4 Importancia relativa o Materialidad

La materialidad o importancia relativa constituye una de las herramientas clave para el auditor tanto en la fase de planificación como también en la de ejecución, debido a la imposibilidad de revisar todas las operaciones que realiza la empresa, puesto que la auditoría no está diseñada para revisar el 100% de las operaciones; así como de cerciorarse de que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales. La norma internacional relacionada con la materialidad es la NIA 320 “Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”.

La NIA-ES 320 a diferencia de la normativa anterior no recoge una tabla con los parámetros orientativos para su cálculo, al igual que con la NTA prevalecerá siempre el juicio y la experiencia profesional del auditor.

Según dicha NIA existen varios niveles de materialidad:

- Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
- Importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Importe claramente insignificante.

Para el cálculo de la materialidad, normalmente se suele aplicar un porcentaje a una referencia elegida, como pueden ser: el beneficio antes de impuestos, el margen bruto, los ingresos ordinarios totales o el total del patrimonio neto o activo.

- **La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto** es un parámetro monetario que implica que las incorrecciones por fraude o error pueden influir en las decisiones económicas, en las que se basan los usuarios tomando los estados financieros.
- **La importancia relativa para la ejecución del trabajo** se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones

no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

- **El importe claramente insignificante**, por debajo del mismo las incorrecciones son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque es de esperar que no posean un efecto material sobre los estados financieros.

Sin embargo la materialidad puede variar durante la auditoría debido a un cambio de las circunstancias. En estos casos el auditor debe revisar dichas cifras otra vez, para analizar si debería variar la realización, la extensión, el momento de los procedimientos de auditoría.

No realizar una buena selección de la materialidad en sus distintos niveles conlleva el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones no identificadas, lo que puede implicar la emisión incorrecta de una opinión de auditoría. Por el otro lado, se corre el riesgo de sobre-auditar por seleccionar una importancia relativa demasiado baja.

2.2.5 Plan Global y Programa de Auditoría

El **plan global de auditoría** incluye toda aquella información significativa analizada en los puntos anteriores de la planificación.

La NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados” recoge la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con la NIA-ES 315.

Parte de la base de que el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos. Para ello el auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Éstas pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo de auditoría en mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados de mayor experiencia o cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Incrementar la supervisión.

TFM: El proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes

- Aumentar la imprevisibilidad de los procedimientos a aplicar.
- Modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de auditoría.

El conocimiento del entorno de control por el auditor incide en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y por tanto, en sus respuestas globales.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que se diseñan y aplican están basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a dichos riesgos. Para ello diseñara y aplicará pruebas de controles y pruebas sustantivas.

Pruebas de Controles

En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.

➤ Naturaleza y extensión de la prueba:

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles y sobre cómo se han aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo de auditoría; la congruencia con que se han aplicado y las personas que los han aplicado y los medios utilizados.

Además debe determinar si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos).

➤ Momento de realización:

El auditor realizará las pruebas en lo que respecta al momento concreto o totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles con el fin de obtener una base adecuada para su confianza. Si las realiza durante un periodo intermedio, obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio y determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. Mientras que si se tiene previsto confiar en los controles sobre un riesgo que se considere significativo, éstas deben realizarse en el periodo actual.

Procedimientos Sustantivos

Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a relevar que resulte material.

➤ Naturaleza y extensión de la prueba:

Para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones valorados como significativos se aplicarán procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Mientras que cuando la forma de enfocarlos consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

Los procedimientos sustantivos incluyen: la conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen y el examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

➤ Momento de realización:

Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante con procedimientos sustantivos, combinados o no con pruebas de controles que permitan hacer extensivas las conclusiones desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. Si en una fecha intermedia se detectan incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante

Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor.

El establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría detallado están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a consiguientes cambios en el otro.

El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría puesto a que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo.

La naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo se rigen por la NIA-ES 315, mientras que la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos posteriores relativos a las afirmaciones se rigen por la NIA-ES 330.

La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, conforme se desarrolla el plan de auditoría para el encargo.

No obstante la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos, depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo.

2.2.6 Control de Calidad de la Auditoría

El control de calidad en la fase de planificación se centra fundamentalmente en la revisión por parte del socio director y del jefe de equipo de la auditoría, de la corrección de los procedimientos y la adecuación, suficiencia y documentación de las evidencias obtenidas en esta fase, debiendo poner especial atención en los siguientes aspectos:

- Verificar la existencia de una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en el que opera y de la naturaleza de las transacciones.
- Comprobar que se han probado todos los controles en los que se intenta confiar como parte de la estrategia global y se ha documentado suficientemente las decisiones sobre el control interno evaluado.
- Constatar que hay evidencia de que se han realizado pruebas sobre la razonabilidad de los saldos de las cuentas o epígrafes de los estados financieros.
- Comprobar la coherencia y coexistencia entre la determinación de la cifra de materialidad de la planificación, el error tolerable y el alcance de las muestras.
- Revisar las pruebas establecidas en el programa de auditoría y analizar su coherencia con el plan global de auditoría y su viabilidad según el equipo asignado y los plazos fijados.

2.3 FASE DE EJECUCIÓN

Una vez establecido el plan global y definidas las pruebas en el programa de auditoría se inicia la fase de ejecución.

En esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los estados financieros para determinar su razonabilidad, en esta fase se busca la obtención de evidencias suficientes y adecuadas para lograr una base de juicio razonable sobre la información contenida en las cuentas anuales de la empresa con el objetivo de expresar una opinión sobre las mismas.

En ella se detectan los errores si los hay, se evalúan los resultados de las pruebas y se identifican los hallazgos.

Comenzaremos desarrollando las áreas trabajadas durante el desarrollo de las prácticas, dentro de las mismas se detallará el objetivo general de auditoría, así como los procedimientos de auditoría que se llevan a cabo, en ellas describiré los procedimientos realizados y en los que he participado.

Los procedimientos de auditoría comprenden la realización de:

- Pruebas de controles o de cumplimiento
- Pruebas analítico- sustantivas

Posteriormente se comentarán las evidencias de auditoría, los hallazgos y los papeles de trabajo o documentación de la auditoría.

2.3.1 Procedimientos de Auditoría

El auditor obtiene evidencia aplicando procedimientos de auditoría sobre la base de la información obtenida en la fase de planificación. Los procesos de auditoría pueden dividirse dependiendo de la evidencia que brindan en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Los procedimientos de auditoría partiendo de la NIA-ES 500 “Evidencia de auditoría” que pueden utilizarse en la valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos son: La observación, la inspección, la confirmación externa, el recálculo, la reejecución, indagación y procedimientos analíticos.

❖ Pruebas de Controles o de Cumplimiento

Las *pruebas de controles* o cumplimiento representan *procedimientos de auditoría* encaminados a *obtener evidencia* sobre la *efectividad del diseño, implementación y efectividad operativa* de aquellas tareas que forman parte del control interno.

Dichas pruebas están relacionadas con los siguientes aspectos de los controles del cliente:

- La frecuencia con la que los procedimientos de control necesarios son llevados a cabo.
- La efectividad de la prueba realizada.
- La calidad con la que se ejecutan dichos procedimientos de control, esta puede ser probada mediante discusiones sobre el criterio seguido para la toma de ciertas decisiones.
- La persona que ejecuta el procedimiento, la cual debe de ser independiente de funciones incompatibles para que el control sea efectivo.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

- Existencia: El control existe.
- Efectividad: El control está funcionando con eficacia.
- Continuidad: El control ha estado funcionando durante todo el período

Las Pruebas de Controles consisten en una combinación de indagación, observación e inspección de documentos, pudiendo incluir otras técnicas.

El auditor está requerido a evaluar el control interno:

- Cuando considera que es más efectivo testear la efectividad operativa sobre determinadas aserciones de la cuenta significativa.
- Si la cuenta significativa está asociada con un riesgo inherente significativo de error a nivel de aserción.
- Si la cuenta significativa está asociada con un riesgo de fraude a nivel de aserción.

Los auditores están obligados a obtener un entendimiento de los controles internos relevantes implantados por la entidad que estén diseñados, implementados y sean

efectivos para detectar y corregir el riesgo a nivel de aserción y diseñar procedimientos de auditoría adicionales para hacer frente al mismo.

Para obtener este entendimiento de los controles relevantes se debe evaluar el diseño de los controles y determinar si han sido implementados con la realización de procedimientos adicionales a la indagación con el personal de la entidad.

Para evaluar el diseño de un control, se deberá tener en cuenta las aserciones de auditoría (CEAVOP) y el diseño HORNET (How, often, risk, nature and size, experience and skills and technology).

El CEAVOP, son las características que tienen que tener las cuentas anuales para que éstas sean correctas. Estas son las siguientes:

- ✓ **Integridad** - no existen activos o pasivos u otras transacciones que deban ser recogidas en los estados financieros y que no hayan sido registrados.
- ✓ **Existencia** - un activo o pasivo existen a una fecha y una transacción/es, han ocurrido durante el período cubierto por los estados financieros.
- ✓ **Exactitud**: los detalles relativos a la fecha, descripción, cantidad y precio de los activos, pasivos y otras transacciones son capturados, registrados y procesados de forma correcta.
- ✓ **Valoración**: los activos y pasivos son registrados por su adecuado valor.
- ✓ **Obligaciones y Derechos**: la entidad posee los adecuados derechos sobre los activos recogidos en los estados financieros y los pasivos son obligaciones propias de la entidad
- ✓ **Desglose y presentación**: la información es desglosada, clasificada y descrita de acuerdo con políticas contables generalmente aceptadas y con los requisitos legales aplicables.

Cuando se evalúa el diseño se debe tener en cuenta “HORNET”. Es decir se debe responder a: cómo se realiza el control, cada cuánto se realiza, el riesgo que ayuda a mitigar, la naturaleza e importe del error que se pretende detectar o corregir, la experiencia y las habilidades de la persona que lo realiza, en caso de que sea manual y la tecnología que se emplea.

Las pruebas de controles que se pueden realizar son las siguientes:

- La observación de la aplicación de un determinado control.
- Preguntas al personal de la entidad sobre cómo opera el control.
- Inspeccionar documentos e informes que soportan el control realizado.
- Realización de preguntas corroborativas.
- Evaluar el grado de conocimiento general de los controles del personal.
- Trazar una transacción a través de los sistemas de información relevantes de información financiera (“walkthrough”⁷).

La realización de preguntas únicamente no es suficiente para evaluar el diseño e implementación de un control relevante.

Todas estas pruebas se deberán de documentar correctamente.

❖ **Pruebas Analítico – Sustantivas**

De acuerdo con las NIAS-ES, todas las auditorías deben comprender procedimientos sustantivo, pese a la efectividad de los controles.

Las pruebas sustantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.

Diferenciaremos entre procedimientos analíticos y pruebas de detalle.

■ **Los Procedimientos Analíticos** son evaluaciones que realiza el auditor a los estados financieros y que consisten en comparar lo registrado con expectativas del auditor. Los tipos de procedimientos analíticos están definidos por las clases de expectativas del auditor, que pueden ser las siguientes:

- Expectativa de la industria, referida a los procedimientos que realiza el auditor con el objetivo de comparar información financiera y/o no financiera con información de la industria en donde el cliente desarrolla su objeto y/o con

⁷ Walk-through test: Proceso de auditoría utilizado para verificar la confiabilidad del sistema contable empleado por el cliente. El auditor examina la documentación que respalda una determinada transacción desde su inicio y, a partir de ahí, hace un seguimiento de los distintos pasos del sistema contable hasta su finalización.

compañías similares. Con la realización de éste análisis el auditor puede identificar información útil sobre el desempeño de su cliente.

- Expectativa del cliente, se refiere a la comparación de la información contable con lo presupuestado por el cliente. Previamente a tomar la decisión de realizar este tipo de análisis, es necesario evaluar el proceso de preparación y aprobación del presupuesto.
- Expectativa del auditor, constituyen cálculos realizados por el auditor con el fin de determinar la razonabilidad de una cuenta de los estados financieros. Para los mismos, el auditor puede utilizar información operacional o financiera.
- Expectativa de los estados financieros, consiste en analizar los cambios producidos en las cuentas de balance y/o resultados entre dos o más periodos. Las variaciones importantes le pueden dar indicios de errores e irregularidades.

Estos procesos analíticos se pueden aplicar a lo largo de todo el proceso de la auditoría.

Los procedimientos analíticos sustantivos son procedimientos que utiliza el auditor con el fin de evaluar la razonabilidad de una cuenta y consisten en comparar lo registrado con expectativas del auditor, los más utilizados son: El análisis de tendencias y las pruebas de razonabilidad.

El primero consiste en revisar el comportamiento de determinada cuenta de los estados financieros durante un periodo con el fin de identificar variaciones significativas, mientras que el segundo se trata de cálculos realizados con el fin de estimar la cuantía de una cuenta e implica la utilización de información operativa y/o financiera.

■ **Las Pruebas de Detalle** son procedimientos realizados por el auditor con el fin de obtener una evidencia de auditoría adicional de la proporcionada por las pruebas de controles y los procedimientos analíticos.

A continuación detallamos las pruebas de detalle que se realizan comúnmente:

- La circularización o confirmación: Consiste en la obtención de una comunicación escrita de un tercero con el cual la compañía ha realizado algún tipo de transacción, mediante la cual le confirme al auditor dicha transacción y sus saldos, así como las características solicitadas.

- Pruebas de Corte: Son procedimientos que se realizan con el fin de verificar la integridad de la información auditada.
Por ejemplo, *un corte de compras* consiste en verificar el importe valorado en los albaranes con contabilidad. Los cinco últimos albaranes de entrada deben figurar en el mayor de compras y proveedores. Mientras que los cinco primeros albaranes de entrada no deberán figurar en los mayores de compras y proveedores del ejercicio auditado. Además esta prueba se relaciona con el inventario, para verificar la existencia de las mismas.
- Inspección física de Activos: Consiste en la verificación que realiza el auditor con el fin de comprobar la existencia física de los mismos. Para ello se puede observar su existencia directamente o participar en los inventarios de la compañía.
- Revisión de los cálculos realizados por el cliente: Se busca la veracidad del cálculo.
- Revisión de conciliaciones realizadas por el cliente: El auditor revisa las conciliaciones realizadas por la entidad donde se verifica: las operaciones que cruzan con lo registrado en libros con la otra parte, la existencia y validez de las partidas conciliatorias, las implicaciones en los estados financieros ...
- Revisión de la documentación soportada: Es la observación de documentación soporte con el fin de verificar la existencia de determinadas partidas en los estados financieros. Por ejemplo mediante la revisión de las facturas de venta, se intenta verificar la existencia de las mismas.
- Pasivos no registrados: Mediante la revisión de los pagos realizados o facturas emitidas en el periodo siguiente, se busca identificar gastos y/o costes que no fueron reconocidos por la entidad en el periodo auditado.

Para compañías con elevado número de transacciones, no es práctico probar la totalidad de las partidas que conforman una cuenta, por lo que suelen emplearse técnicas de Muestreo.

El *muestreo* en auditoría se usa tanto en las pruebas de cumplimiento como en las sustantivas

El muestreo en Auditoría

El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

El auditor puede optar por analizar todos y cada uno de los elementos que componen las diferentes áreas a auditar o aplicar técnicas de muestreo estadístico mediante la selección de una muestra suficientemente representativa.

Con carácter general se suele utilizar el segundo, entre los métodos utilizados en el muestreo estadístico se encuentran: Muestreo por atributos, muestreo de unidades monetarias, muestreo aleatorio o probabilístico, muestreo aleatorio simple, muestreo aleatorio sin reemplazamiento, muestreo estratificado y muestreo sistemático.

2.3.2 Áreas Trabajadas en las Prácticas

En este apartado se desarrollan las áreas en las que he trabajado durante la realización de mis prácticas en AUREN y se describen los procedimientos que la empresa utiliza para las mismas, no obstante los procedimientos en los que participe se concretarán en el próximo punto.

Las áreas en las que principalmente trabajé son: Inmovilizado material, deudores y cuentas a cobrar, acreedores y cuentas a pagar, impuestos y la cuenta de pérdidas y ganancias.

❖ Inmovilizado Material

Los objetivos generales de auditoría para esta área son: Verificar la existencia de los distintos activos, su correcta valoración y la efectiva propiedad de los mismos.

Siendo sus objetivos parciales los siguientes:

- Verificar la existencia de los distintos bienes y condiciones de uso a través de los correspondientes inventarios y pruebas documentales, y que su valoración sigue criterios adecuados según la normativa vigente.

- Comprobar que las cuentas de inmovilizado representan los activos tangibles propiedad de la empresa usados en las operaciones.
- Verificar que el inmovilizado se muestra sobre bases ajustadas a principios de contabilidad generalmente aceptados y uniformemente aplicados.
- Determinar si la política contable de la entidad para distinguir las partidas que deben capitalizarse en las cuentas de inmovilizado, es conforme con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Comprobar que las adiciones a las cuentas de inmovilizado durante el periodo de auditoría son realmente capitalizables y representan propiedades reales, así como que no se incluyen en las cuentas de mantenimiento o de otros gastos partidas que debieron ser capitalizadas.
- Verificar que los principales activos retirados, abandonados, vendidos... han sido separados de las cuentas de inmovilizado y de depreciación o amortización acumulada.
- Examinar las correcciones de valor, depreciaciones y amortizaciones registradas durante el periodo de auditoría para determinar si han sido calculadas conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Comprobar que las cuentas de inmovilizado se clasifican y describen debidamente en los estados financieros.

Los **procedimientos de auditoría** que se realizan para el inmovilizado material son:

- Procedimientos generales: *Sumaria del área y conciliación con ejercicios anteriores, obtención de datos, analizar las variaciones con respecto al ejercicio anterior, comparación de las cifras reales con las presupuestadas, comparación con datos del sector, revisar los principios y normas de valoración, la vida útil media, el grado de envejecimiento, revisión de las cuentas anuales, revisión y análisis de hechos posteriores, carta de recomendaciones y de manifestaciones y análisis de otra información relevante.*
- Inventario de elementos de inmovilizado material.
- Vouching histórico de adiciones de inmovilizado material.
- Elaboración cédula de movimientos del periodo.
- Vouching de adiciones de inmovilizado material.

- Vouching de retiros de inmovilizado material.
- Recálculo de la amortización.
- Análisis de provisiones y depreciaciones reversibles.
- Revisión de gastos de reparación y mantenimiento.
- Revisar los compromisos firmes de inversión.
- Certificado del registro de la propiedad.
- Confirmación recibida de inmovilizado material (Circularización).
- Verificar la cobertura de seguros.

❖ **Deudores y Cuentas a Cobrar**

El objetivo general de ésta área es poder formar una opinión acerca de la efectividad y razonabilidad de las cuentas a cobrar.

Los objetivos parciales para el área de deudores y cuentas a cobrar son:

- Conocer y evaluar las principales características de negocio.
- Verificar que las cuentas a cobrar existen realmente y representan deudas legítimas para la entidad.
- Determinar si los métodos de control interno relacionados con las cuentas a cobrar son adecuados y eficaces.
- Verificar, si los hubiera, que los resultados del periodo incluyen los rendimientos de intereses por diferimientos en el cobro (no llevaría IVA y se tiene como un ingreso).
- Valorar las cuentas a cobrar, evaluando su cobrabilidad y verificando, en su caso, las provisiones constituidas, y razonabilidad de sus saldos.
- Verificar que las cuentas a cobrar no han sido hipotecadas en garantía de alguna contraprestación, y que son de libre disposición por parte de la entidad. En el caso contrario deberá de mencionarse en la memoria.
- Verificar que están correctamente identificadas y separadas las cuentas a cobrar de entidades vinculadas.
- Satisfacer en cuanto a la clasificación y detalles en los estados financieros, según las disposiciones del PGC.

- Analizar las tendencias en las cuentas de clientes en los últimos ejercicios respecto de: facturaciones medias, saldos medios, vencimientos medios, impagados, reclamaciones, devoluciones etc.
- Comprobar que todos los criterios adoptados por la entidad se han aplicado de manera uniforme.

Los **procedimientos de auditoría** que se realizan para ésta área son:

- Procedimientos de carácter general.
- Confirmación recibida de clientes, deudores y saldos acreedores.
- Conciliación de clientes, deudores y saldos acreedores.
- Procedimientos alternativos de clientes.
- Análisis de morosidad.
- Antigüedad de las cuentas a cobrar.
- Cobertura saldos de dudoso cobro.
- Justificación y verificación de efectos en cartera.
- Revisión subsiguiente clientes- ventas.
- Periodificaciones de ingreso, rappels y facturas pendientes de emitir.
- Revisar los contratos de venta a plazos.
- Análisis de saldos en moneda extranjera.
- Otros procedimientos relacionados (Corte de ventas).

❖ **Acreedores y Cuentas a Pagar**

El objetivo general de ésta área: es formar una opinión acerca de la razonabilidad de los saldos de las distintas cuentas que integran la misma, asegurándose de que todos los pasivos están correctamente registrados en el balance y de que no existen otros pasivos no registrados.

Los objetivos parciales para el área de acreedores y cuentas a pagar son:

- Comprobar la autenticidad de las deudas reflejadas en las cuentas anuales.
- Averiguar si existen deudas no registradas.

- Verificar la corrección del proceso contable utilizado conforme a los principios y normas contables aplicados de forma uniforme.
- Apremiar la razonabilidad de los saldos por deudas comerciales respecto de las compras efectuadas y la política de pagos.
- Comprobar que se están cumpliendo la normativa legal y fiscal, así como los requisitos y las cláusulas estipuladas en los contratos.
- Verificar qué tipo de garantías han sido otorgadas.
- Comprobar la correcta presentación en las cuentas anuales en cuanto a las descripciones, clasificaciones en balance, informaciones necesarias en la memoria etc.

Los **procedimientos de auditoría** que se realizan para los acreedores y cuentas a pagar son:

- Procedimientos de carácter general.
- Confirmación recibida de proveedores y acreedores.
- Conciliación.
- Procedimientos alternativos de saldos no contestados.
- Periodificación de gastos, rappels y facturas pendientes de recibir.
- Revisión subsiguiente de acreedores y gastos.
- Análisis de saldos de moneda extranjera.
- Antigüedad de las cuentas a pagar.

❖ **Impuestos**

El **objetivo general** es comprobar si la situación de la empresa, en relación con sus obligaciones fiscales, y por tanto ante la Hacienda Pública, es correcta. Es decir cumple con la normativa tributaria.

Los **objetivos parciales** para el área de Impuestos (Fiscal) son:

- Determinar si para hallar el resultado se han cumplido los principios y criterios adecuados y si están explicadas y justificadas las diferencias de criterios entre las normas contables y fiscales.
- Verificar si los ingresos recogen la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por la empresa y las mismas están correctamente registradas.

- Comprobar que los gastos cumplen el requisito de efectividad y que están correctamente periodificados y contabilizados.
- Determinar si los créditos fiscales registrados existen y se encuentran justificados, documentados y clasificados.
- Verificar que las deudas, corrientes o consecuencia de actas de inspección, así como las posibles contingencias se encuentran adecuadamente registradas.
- Determinar la correcta presentación de los conceptos aquí incluidos dentro de las cuentas anuales, así como que se cumplen los requisitos mínimos exigidos en cuanto a información, desglose...

Los **procedimientos de auditoría** que se realizan para ésta área son:

- Procedimientos de carácter general, en esta área tiene como objetivo determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que está sujeta la entidad en relación a los diferentes tributos. Según la técnica utilizada se pueden encuadrar en tres grupos: Técnica del cuestionario final, técnica de las pruebas sustantivas y técnica de las conciliaciones globales.
- Conciliación de confirmaciones fiscales.
- Procedimientos alternativos: composición de saldos deudores.
- Procedimientos alternativos: composición de saldos acreedores.

❖ **Pérdidas y Ganancias**

Los objetivos de auditoría para ésta área son:

- Comprobar si existe una correlación adecuada entre los ingresos y gastos correspondientes del periodo contabilizado.
- Verificar que se han contabilizado todos los ingresos y gastos de explotación, incluidas las pérdidas.
- Comprobar si los impuestos derivados de las transacciones se han contabilizado correctamente.
- Verificar que se ha realizado correctamente la clasificación de ingresos y gastos y la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias se realiza siguiendo los principios contables y es acorde a los aplicados por la entidad en ejercicios anteriores.

Los **procedimientos de auditoría** que se realizan para ésta área se pueden dividir a los realizados para las ventas e ingresos, compras y gastos y el personal.

- Ventas e ingresos: Revisar y hacer pruebas sobre variaciones significativas de ventas detectadas como consecuencia de comparar resultados reales y previstos con períodos anteriores o con datos del sector; evaluar la razonabilidad de los valores registrados en función del volumen y los datos disponibles...
- Compras y gastos: Revisar y realizar pruebas sobre fluctuaciones de compras significativas, precios de compra y el análisis realizado por la entidad; evaluar la razonabilidad de las compras en relación con las ventas y existencias; estimar las compras usando los márgenes obtenidos por la empresa...
- Personal: Hacer pruebas sobre variaciones significativas del importe bruto de las nóminas y los costes salariales; evaluar la razonabilidad de los mismos...

2.3.3 Procedimientos Realizados en las Áreas Trabajadas

A continuación se describen los procedimientos realizados durante el desarrollo de las prácticas del máster, para las áreas que se han especificado en el apartado anterior.

❖ Procedimientos de Carácter general:

Sumaria del área y Conciliación con el ejercicio anterior. *(Realizada en todas las áreas trabajadas), ésta prueba contenía:*

Una relación de las cuentas a nivel de 3 o 4 dígitos del coste y las correcciones valorativas, que componen el área, indicando su descripción y código contables; el importe de las cuentas a fecha de cierre del ejercicio anterior, cotejadas con los papeles de trabajo de la auditoría anterior y verificada su coincidencia con las cuentas anuales inscritas en el registro mercantil; el importe de las cuentas, a la fecha del ejercicio auditado (preliminar y final) y las referencias cruzadas. *(Las fuentes de información que utilizaba eran: el balance de sumas y saldos de ambos ejercicios y las cuentas anuales del ejercicio anterior).*

Obtención de datos: Solicitaba la información deseada a la compañía. Previamente la jefa de equipo en el que trabajaba, me proporcionaba el listado necesario de la información a conseguir, al igual de explicarme el motivo por el cual, ésta era necesaria.

- Para el inmovilizado material: Solicitud de fotocopias de las pólizas de seguros, fichas de amortización, criterios de amortización, criterios de capitalización...

En ésta área además solicitaba las facturas originales, así como los albaranes de las mismas, de las que previamente había filtrado como materiales, en función del importe de la base imponible y del mes de contabilización en algunos casos. Con ellas comprobaba por ejemplo que la fecha de albarán fuera del mismo día o posterior a la de la factura, que la fecha de activación era la correcta...

- Para los deudores y cuentas a cobrar: Solicitud de listados de clientes por antigüedad de la deuda, detalles de la composición de la cuenta de clientes de dudoso cobro, periodo medio de cobro, balance de sumas y saldos desglosado por todos los clientes deudores...

- Para los acreedores y cuentas a pagar: Solicitar el detalle de todos los saldos con proveedores, los contratos de compra, compromisos futuros de compras, listados pagos por vencimientos...

- Para el área fiscal (Impuestos): Solicitud de los impuestos de sociedades, IVA, IRPF, y rendimientos de capital inmobiliario, obtener la conciliación del resultado contable con la base imponible del impuesto de sociedades, bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar, incentivos etc.

Revisión Analítica (Realizada en todas las áreas)

- Analizaba las variaciones del ejercicio a auditar con las del ejercicio anterior, obteniendo las variaciones absolutas y relativas, y analizaba las que resultaban significativas, éstas últimas las reportaba al jefe de equipo y en ocasiones al gerente.

- Comparación de las cifras reales con las presupuestadas y obtener explicaciones.

- Revisión de las cuentas anuales para comprobar la adecuada presentación de las cuentas del área en el balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.

- Revisión y análisis de hechos posteriores, para todas las áreas exceptuando el inmovilizado.

❖ **Circularización y Confirmación recibida:** *(Para deudores y cuentas a cobrar, y para acreedores y cuentas a pagar).*

Se prepara un control de circularización de los clientes/deudores y de los proveedores/acreedores que previamente nos ha seleccionado mediante muestreo el jefe de equipo o el manager de auditoría. Con ese listado se enviaban las cartas de circularización y se apuntaba la fecha de envió, las respuestas de las mismas se archivaban en las carpetas de cada proveedor o cliente, y en caso de no obtener respuesta, se les volvía a enviar una segunda carta.

Preparaba el papel de trabajo de circularización, el cual contenía:

- El código de cuenta del cliente /deudor o proveedor/acreedor.
- El nombre del cliente/ deudor o proveedor/acreedor.
- La fecha del primer envió de la carta confirmación.
- Fecha del segundo envió de la carta, en caso de que no hayamos recibido contestación de la primera.
- Importe a 31/12/xx según el balance.
- Importe contestado.
- Respuesta conforme.
- Respuesta no conforme (Realizamos la conciliación de la diferencia de saldos).
- No contestado (Procedemos a realizar procedimientos alternativos).

Tanto la conciliación de la diferencia de saldos como los procedimientos alternativos se detallan a continuación.

❖ **Conciliación:** *(Para deudores y cuentas a cobrar)*

- Soporte documental del pago: Comprobamos los pagos de los abonos por devolución de venta u otros conceptos, en los extractos bancarios, pagarés, letras, cheques, etc. que están identificados como partidas conciliatorias.
- Soporte documental de cobros: A través de los extractos bancarios comprobamos los cobros identificados como partidas conciliatorias.
- Correcta contabilización: Evaluamos la razonabilidad del registro contable de las partidas conciliatorias.
- Soporte documental de cargos: Inspeccionamos las facturas o contratos de venta identificadas como partidas conciliatorias.
- Soporte documental de abonos: Se inspeccionan las notas de devolución de ventas u otros conceptos, identificadas como partidas conciliatorias.

❖ **Conciliación:** *(Para acreedores y cuentas a pagar).*

- Soporte documental del pago: Comprobamos, a través de los extractos bancarios u otros justificantes de pago, los pagos por compras o servicios que soportan las partidas conciliatorias.
- Soporte documental de cobros: Comprobamos mediante extracto bancario u otro justificante de cobro, los cobros por devolución de compras o servicios que soportan las partidas conciliatorias.
- Correcta contabilización: Evaluamos la razonabilidad del registro contable de las partidas conciliatorias.
- Soporte documental de abonos: Inspeccionamos las facturas o contratos de compra o servicios que soporten las partidas conciliatorias.
- Soporte documental de cargos: Se inspeccionan las notas de devolución de compras o servicios que soportan las partidas conciliatorias.

❖ **Procedimientos Alternativos de Clientes/Deudores:**

- Composición del saldo: Solicitamos a la entidad la composición de las partidas que forman el saldo de cada uno de los clientes/ deudores circularizados de los que no se ha recibido respuesta.
- Soporte documental del cargo: De la composición del saldo circularizado y no contestado, comprobamos aleatoriamente algunas de las transacciones de cargo con el correspondiente albarán firmado, el cual justifica la existencia real de la transacción y por tanto de la deuda.
- Soporte documental del abono: Para las partidas que componen el saldo de los clientes/ deudores circularizados de los que no se recibió respuesta, anticipos de remuneraciones u otras cuentas deudoras, se verifica mediante el extracto bancario u otros justificantes, que se han cobrado posteriormente.

❖ **Procedimientos Alternativos de Proveedores/ Acreedores:**

- Composición del saldo: Obtenemos todas las partidas que forman el saldo de cada uno de los proveedores/acreedores circularizados de los que no se ha recibido respuesta.
- Soporte documental de los cargos: Para las partidas que componen el saldo de los proveedores/acreedores de los cuales no se ha recibido respuesta, no ha sido

posible circularizar u otras, se verificará, mediante extracto bancario u otros justificantes, que se realizó el pago posteriormente.

- Correcta contabilización: Verificar para la muestra seleccionada el registro de la deuda (el cargo en la cuenta del inmovilizado material con abono en la cuenta del proveedor y la del IVA), y de la cancelación de la deuda (cargo en la cuenta del proveedor y abono en cuentas de tesorería).

❖ **Cobertura Saldos de Dudoso Cobro:** *(Para el área de deudores)*

La conforma el cociente ente la provisión para insolvencias y los clientes de dudoso cobro. Si la comparamos con el ejercicio anterior podemos observar si la política de dotación de la provisión para insolvencias se mantiene de forma uniforme. Además si comparamos el plazo concedido a los clientes con el obtenido en el análisis general del balance, se podría clasificar la política de cobro de la sociedad (teniendo siempre en cuenta que existe un retraso).

❖ **Revisión Subsiguiente (Hechos Posteriores):** *(Para el área de deudores)*

De los procesos de facturación efectuados por la entidad, con posterioridad al cierre del ejercicio, comprobaba el correcto devengo de las transacciones del periodo en base al examen de los albaranes de venta correspondientes, teniendo en cuenta el corte de operaciones de venta efectuado en el área de existencias. Para la realización de la misma buscaba las facturas y sus albaranes, solicitaba documentos del pago de las mismas, y en el programa usado por la entidad, su personal me mostraba su correspondiente contabilización.

❖ **Recálculo de la Amortización:** *(Para el área de inmovilizado material)*

Recalcular la amortización acumulada de los elementos de inmovilizado material, para ello nos basamos de: las adiciones de cada ejercicio desde la constitución de la sociedad si disponemos de un inventario de elementos, en defecto del mismo, se utilizaban los balances de sumas y saldos.

❖ **Pruebas sobre el Impuesto de Sociedades :** *(área fiscal)*

Conciliación de la última declaración del IS con las cuentas anuales del ejercicio, comprobación de los pagos a cuenta del impuesto realizados durante el ejercicio, conciliar el resultado contable del ejercicio antes de impuestos con la base imponible

del IS del ejercicio, identificar individualmente las diferencias temporarias que se ponen de manifiesto en el ejercicio y comprobar que se ha registrado, según su signo, el impuesto sobre sociedades anticipado o diferido.

❖ **Pruebas sobre el Impuesto de Valor Añadido:** *(área fiscal)*

Se analiza el tipo de operaciones realizadas por la entidad para determinar si se trata de operaciones sujetas, exentas., el tipo de gravamen aplicable y si se encuentra incluida en algún régimen especial del impuesto. Partiendo de este análisis, comprobamos si el porcentaje definitivo de deducción en virtud de la regla de la prorrata aplicado por la compañía es el correcto; conciliar el importe de las ventas y del resto de operaciones sujetas reflejado en la cuenta de P y G con las bases imponibles del IVA repercutido y la cifra de ventas declarada en el IS; comprobar la coincidencia de las bases y cuotas declaradas en el resumen anual con el total de los declarados en las declaraciones periódicas...

❖ **Pruebas sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas:** *(área fiscal)*

Conciliación de las retribuciones del trabajo y profesionales satisfechas que consten en la declaración del resumen anual de retenciones practicadas, con los datos contables de la partida (gastos de personal y s.profesionales en la cuenta de P y G); comprobar la coincidencia del total de retenciones declaradas en el resumen anual con las ingresadas en las declaraciones-liquidaciones periódicas; comprobar si se han satisfecho los rendimientos de capital y si se han practicado e ingresado las correspondientes retenciones...

Para cada prueba realizada, incluso de la misma área, se realizaba un papel de trabajo distinto.

Previamente a la iniciación de cada prueba, el jefe de equipo o socio, me explicaba los objetivos de la prueba a realizar, así como las áreas en las que los clientes solían obtener errores. Una vez ejecutaba la prueba reportaba los datos al jefe de equipo correspondiente y trataba de analizar los mismos.

2.3.4 Evidencia de Auditoría

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría, como son los descritos en los párrafos anteriores.

No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, la evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones.

La NIA-ES 500 explica qué constituye evidencia de auditoría y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión de auditoría.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas, la suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección y de la calidad de dicha evidencia. Mientras que la adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

2.3.5 Hallazgos de Auditoría

El hallazgo de auditoría se corresponde a las debilidades en el control interno detectadas por el auditor, abarca los hechos y otras informaciones obtenidas que merecen ser comunicados a la dirección de la entidad. Estos se utilizan como herramienta de auditoría y se emplean en un sentido crítico y están referidos a las desviaciones identificadas durante el examen a ser presentadas en el informe de auditoría.

Al evaluarlos se debe considerar si la información y las condiciones sobre las cuales se preparó el plan de auditoría continúan siendo apropiadas, y por tanto si se ha obtenido suficiente información; se debe considerar por tanto: Si la evidencia obtenida es suficiente, competente, confiable y eficaz, y si la naturaleza y el nivel de las observaciones están de acuerdo con lo planificado.

El efecto combinado de los errores identificados o estimados para todos los componentes se comparará con los criterios de significatividad.

2.3.6 Documentación de Auditoría: Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo constituyen todos los documentos y cédulas elaboradas por el auditor u obtenidos por éste durante el transcurso de la auditoría, constituyen la evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones... en que se fundamenta el auditor para proporcionar sus opiniones y juicios.

Los papeles de trabajo sirven para evidenciar de forma suficiente y adecuada el trabajo del auditor, estos respaldan al informe de auditoría. Así lo establece la NIA-ES 230.

2.4 FASE FINAL: INFORME

En la fase final de la auditoría se debe revisar el control de calidad del trabajo, es decir el socio responsable de la auditoría deberá revisar la documentación (papeles de trabajo), procedimientos etc. que sustentan la auditoría, y que reflejan las evidencias de auditoría obtenidas en las pruebas de auditoría para cada área.

2.4.1 La Importancia Relativa para la Emisión del Informe

La importancia relativa o materialidad explicada en la fase de planificación, y la cual se desarrolla en la NIA-ES 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría” se debe de revisar a medida que avanza la auditoría, tal y como se establece en la misma.

El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferentes, puede ser debido a un cambio en las circunstancias ocurrido mientras la realización de la auditoría, nueva información o un cambio en el conocimiento que el auditor disponía de la entidad.

Si la conclusión del auditor determina, que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos continúan siendo adecuados.

2.4.2 Revisión Analítica Final

Se debe de volver a realizar una revisión analítica de los estados financieros, es decir volver a aplicar procedimientos analíticos en la fase final de la auditoría, al formarse la conclusión global sobre si los estados financieros en su conjunto son consistentes con su conocimiento de la actividad del cliente.

Las conclusiones obtenidas, tienen como finalidad reafirmar la opinión que haya podido formarse durante el transcurso de la auditoría de las afirmaciones específicas implícitas en los estados financieros y ayudar al auditor a llegar a una conclusión global sobre su razonabilidad.

Además, pueden también servirle para identificar áreas que requieran la aplicación de pruebas adicionales. La confianza de la revisión analítica dependerá de la valoración del riesgo realizada por el auditor.

2.4.3 Evaluación de las Incidencias Detectadas

La evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría se desarrolla en la NIA-ES 450.

El auditor es responsable de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

El auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, debe concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material (NIA-ES 700).

El auditor deberá por tanto de evaluar el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas, y en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes (NIAS-240) y pueden ser el resultado de una inexactitud al recoger o procesar los datos, una omisión de una cantidad o de una información a revelar, una estimación contable incorrecta, juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables y la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

El auditor irá acumulando a lo largo del proceso de auditoría las incorrecciones identificadas, a no ser que éstas sean claramente insignificantes (no suponen consecuencias ni individualmente ni globalmente).

Los tipos de incorrecciones existentes son:

- De hecho: sobre las que no existe duda
- De juicio: derivadas de los juicios de la dirección en relación con estimaciones contables o con la selección y/o aplicación de políticas contables.
- Extrapoladas: mejor estimación del auditor por incorrecciones detectadas en las poblaciones (NIA-ES 530)

El auditor determinará si se revisa la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando: La naturaleza y las circunstancias de las incorrecciones identificadas indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las ya acumuladas podrían ser materiales o cuando la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa (NIA-ES 320).

No cabe olvidar que existen determinadas circunstancias relacionadas con las incorrecciones que pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, incluso si son inferiores a la IR, son las siguientes:

- Es o puede ser resultado de un fraude (NIA-ES 240)
- Afectan al cumplimiento de requerimientos normativos, de compromisos de deuda u otras obligaciones.
- Encubre un cambio en el beneficio u otras tendencias

2.4.4 Memorándum Resumen de la Auditoría

La NIA-ES 230 “Documentación de auditoría” recoge que el auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (memorando final) que describa las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias a otra documentación relevante de soporte de la auditoría que proporcione dicha información. Este resumen o memorándum facilita el análisis y la revisión de la documentación, así como la toma de decisiones al auditor, al enfocar la revisión de los papeles de trabajo. Además contribuye a reducir el riesgo de omitir la documentación de las conclusiones.

2.4.5 Revisión de las Cuentas Anuales

Se vuelven a revisar las cuentas anuales de la entidad, con el objetivo de verificar si se ha producido algún cambio que debiéramos reflejar en las mismas, y comprobamos de nuevo que cumplen con la normativa aplicable.

Para ello una de las mejores opciones sería completar el cuestionario para la revisión de cuentas anuales.

2.4.6 Elaboración del Informe de Auditoría

El informe de auditoría es el documento elaborado por el auditor, en el cual se refleja la opinión profesional del mismo sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresa dicha opinión mediante el informe, en el que se describe también la base en la que se sustenta la evidencia obtenida.

Para formar dicha opinión, el auditor deberá concluir sobre si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error.

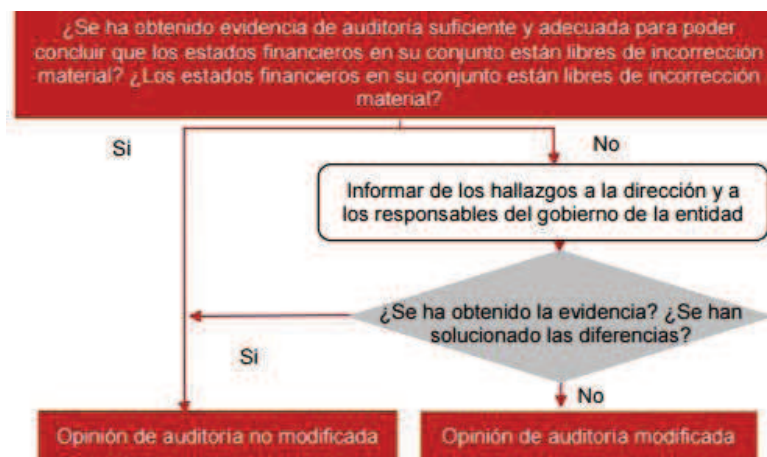
La NIA-ES 700 es la que hace referencia a la formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

En dicha NIA se establece la estructura del informe de auditoría, así como los distintos tipos de opinión.

Los posibles tipos de opinión se clasifican en:

- **No modificada (o favorable):** Cuando se concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- **Modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada) :** Cuando se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada y en base a ésta se concluya que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material (pueda o no cuantificarse esta); o
- cuando no pueda aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material (limitación al alcance).

*Esquema resumen de las actuaciones a realizar antes de la emisión de la opinión:



Fuente: ICJCE “Instituto de censores jurados de cuentas de España”

El hecho de que las incorrecciones materiales detectadas o las incorrecciones materiales que no ha sido posible detectar por la existencia de limitaciones al alcance supongan la emisión de una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable o denegada dependerá de la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada y del juicio del auditor sobre la generalización del efecto o efectos según el siguiente esquema:

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

Fuente: ICJCE

Cuando el auditor prevé expresar una opinión modificada deberá de comunicar a la dirección y al órgano de administración de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de ésta.

En cuanto a la fecha de emisión del informe de auditoría, ésta deberá hasta la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia de auditoría adecuada y suficiente en la que basar su opinión sobre los estados financieros y también posterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales, por quienes asumen la responsabilidad de dichos estados financieros, normalmente los miembros del órgano de administración de la entidad.

2.4.7 Elaboración de la Carta de Recomendaciones y Manifestaciones

La NIA 580 “Manifestaciones escritas” trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión, las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría.

La Carta de Manifestaciones

Es la carta dirigida al auditor, la cual realiza la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.

Con carácter general, deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del órgano de administración de la entidad con competencia para ello.

La carta de manifestación contiene información que el auditor ha solicitado relativa a que la dirección:

- Ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros conforme con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría.
- Ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría.
- Ha registrado y reflejado en los estados financieros la totalidad de las transacciones.
- Tiene las siguientes responsabilidades....que son descritas en los términos del contrato de auditoría.

Si el auditor considera que las manifestaciones escritas no son fiables: El auditor no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada y deberá evaluar dicho impacto en su opinión.

La Carta de Recomendaciones:

Junto con el informe de auditoría de cuentas anuales emitido por el auditor, se presenta la carta de recomendaciones, que se obtiene como resultado del trabajo de la auditoría de cuentas.

En dicha carta se comunica a la dirección las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, puesto que el auditor de cuentas, adicionalmente a la emisión del informe de auditoría, es responsable de comunicar a la dirección, las deficiencias de control interno que haya detectado durante la ejecución de su trabajo de auditoría.

Las deficiencias de control interno vienen dadas cuando o bien, el diseño de éste no sirve para detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros, o bien, no existe un adecuado control establecido en la entidad. Dichas debilidades no deberán modificar el Informe de Auditoría.

En la Norma Internacional de Auditoría, se establece que las deficiencias significativas se deben de comunicar por escrito, con una descripción suficiente para su adecuada comprensión y de sus posibles efectos. En caso de debilidades, en el proceso de control interno, no significativas, se podrán comunicar verbalmente.

El plazo para la comunicación no deberá de exceder los 60 días desde la fecha de emisión del informe.

2.4.8 Comunicaciones a la Dirección y al Órgano de Administración

La NIA-ES 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad” introduce la obligación para el auditor de comunicar determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.

Existen otras normas que regulan otra información que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, como la NIA-ES 265, la cual hace referencia a la comunicación de las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Las cuestiones que deben de comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad son:

- Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.
- El alcance y momento de realización de la auditoría planificada.
- Los hallazgos significativos de la auditoría.
- En el caso de entidades cotizadas: aspectos relacionados con la independencia del auditor.

En el anexo I de la NIA 260 se incluye un detalle de los párrafos de la NCCI y de otras NIA que recogen requerimientos específicos de comunicación con los responsables del gobierno.

Deberán de comunicarse por escrito: Los hallazgos significativos, cuando a juicio del auditor, la comunicación verbal no sea adecuada y los asuntos relativos a la independencia.

3. EL TRABAJO DE LOS EXPERTOS INDEPENDIENTES

En el presente apartado desarrollamos la utilización de los trabajos de los expertos independientes, los cuales son utilizados como evidencia de auditoría.

Para comenzar definimos el concepto de experto, como su nombre indica es: *la persona que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría*.

En ocasiones, durante la realización de la auditoría surge la necesidad de analizar áreas significativas que requieren determinadas habilidades, conocimientos y experiencia en materias distintas a la auditoría y contabilidad, en las que el equipo de auditoría precisa de asistencia.

Ante esta misma situación también puede encontrarse la dirección de la entidad auditada, que en ocasiones identifica la necesidad de contar con la colaboración de expertos de cara a la preparación de los estados financieros.

A continuación comentamos algunas de las situaciones frecuentes, que pudieran requerir de la colaboración de un experto:

- Valoración de activos.
- Procesos de asignación del coste de adquisición en combinaciones de negocios.
- Análisis de contingencias fiscales o legales.
- Valoración de pasivos por planes de pensiones.
- Cualquier otra operación cuyo efecto en los estados financieros pudiera requerir habilidades o conocimientos especiales.

La NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor” regula la utilización por parte del auditor de los trabajos de los expertos independientes y la NIA-ES 500 recoge los requisitos que deben ser tenidos en cuenta en el caso en que la evidencia haya sido obtenida a partir de un experto de la dirección de la entidad auditada.

Siguiendo la NIA 620, cabe considerar la siguiente clasificación de expertos:

- Experto del Auditor: Persona u organización que posee las habilidades, conocimientos y experiencia en un campo distinto al de la auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Un experto del auditor puede ser interno o externo (Experto contratado por el auditor), el interno será un socio o empleado de firma de auditoría o de una firma de la red.

- Experto de la Dirección: Persona u organización que posee las habilidades, conocimiento y experiencia en un campo diferente al de la auditoría y contabilidad, cuyo trabajo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

El especialista y el personal técnico son figuras que tienen un determinado grado de especialización técnica en contabilidad o auditoría. En este sentido, una persona u organización especializada en contabilidad o auditoría no tiene la consideración de expertos a los efectos de la NIA-ES 620.

La NIA-ES 220 “control de calidad de la auditoría de estados financieros” establece que una persona especializada en un área específica de contabilidad o auditoría que aplique procedimientos de auditoría en el encargo se considera miembro del equipo del encargo, tanto si ha sido contratada por la firma de auditoría como si trabaja para ella.

La especialización técnica incluye tanto la relativa a la tecnología de la información relevante como a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.

Asimismo, el personal técnico cuya participación en el encargo se limita a la resolución de consultas o a participar como revisor de control de calidad de un encargo, no poseen la consideración de expertos ni miembros del equipo del encargo.

A continuación nos centramos en el desarrollo de los expertos del auditor y de los expertos de la dirección.

❖ Expertos del Auditor

Como hemos comentado en unos párrafos anteriores, éstos son contratados por el auditor y pueden ser internos o externos.

Para la determinación de la necesidad de involucración de un experto del auditor, se deben considerar los siguientes apartados:

- La involucración de un experto del auditor se debe considerar durante la fase de planificación.

- Se debe determinar si sería necesaria una especialización en un campo diferente al de la auditoría o la contabilidad, para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Analizar si el conjunto del equipo de auditoría, posee la capacidad suficiente para realizar el trabajo en aquellas áreas que resulten de mayor complejidad.
- Entre los aspectos a la hora de considerar si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:
 - La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad
 - La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
 - Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión y si existe riesgo de fraude.
 - Si la entidad auditada ha elaborado la información internamente o si ha contratado o utilizado un experto por las características o especificidad de la materia de que se trate.

Si se decide la necesidad del uso de un experto, es importante éste alcance un entendimiento de cuál será su función en la auditoría y esté de acuerdo con la misma.

Las responsabilidades del experto del auditor serán:

- Planificar y completar los procedimientos de auditoría apropiados para soportar sus conclusiones.
- Comunicarse con el equipo de auditoría durante la realización del trabajo.
- Obtener conclusiones, comunicar los hechos detectados al equipo de auditoría y proporcionarles todos los papeles que soporten sus conclusiones.
- Preparar y entregar, en su caso, el memorándum acordado en la planificación junto con el resto de papeles de trabajo preparados.

Es importante no olvidar que *“el auditor es el único responsable de la opinión expresada, y dicha responsabilidad no se ve reducida por el uso de expertos”* NIA-ES 620.14

En el caso de uso de expertos, el auditor debe:

- Planificar y comunicar al experto la naturaleza, alcance, calendario y nivel de detalle del trabajo a realizar, así como los objetivos de auditoría del mismo.
- Comunicarse con los expertos durante la realización del trabajo.
- Revisar la documentación de auditoría del experto, incluido el memorándum de conclusiones.
- Si el trabajo del experto implica el empleo de hipótesis y métodos significativos, evaluará la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y cuando el trabajo implique el empleo significativo de datos fuente, evaluará la relevancia, integridad y exactitud de los mismos.
- Evaluar el impacto, la relevancia y razonabilidad de los hallazgos y conclusiones del experto en la auditoría, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría.

Generalmente en un informe de auditoría, el auditor no hace referencia al trabajo del experto del auditor, pero en el caso de hacerlo, por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, se deberá indicar que dicha referencia no reduce la responsabilidad del auditor con respecto a su opinión.

Los expertos internos del auditor forman parte del equipo del encargo. El socio del trabajo debe evaluar si estos expertos, al igual que el resto de miembros del equipo del encargo, poseen los conocimientos necesarios, así como la capacidad y objetividad que se requiere para los propósitos del trabajo que se les va a encomendar.

Los equipos de los encargos podrán confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, además antes de iniciar su trabajo, se deberán acordar los términos del mismo, lo que deberá hacerse preferiblemente por escrito.

Diferencia entre los expertos externos e internos

Cuando la firma de auditoría no dispone de recursos internos especializados con los conocimientos necesarios, puede ser necesario contratar a un experto externo.

El experto contratado por el auditor, a diferencia de los internos, no es miembro del equipo del encargo, por lo que para asegurar que ambas partes tienen un adecuado

entendimiento de sus funciones y responsabilidades, el auditor deberá acordar con el experto externo, mediante contrato escrito, los siguientes aspectos:

- La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto.
- Las responsabilidades y funciones de los expertos y el auditor.
- La naturaleza, amplitud y calendario de las comunicaciones y el formato del informe que deben proporcionar al auditor.
- La obligación del experto de mantener la confidencialidad.
- El auditor deberá asegurarse de que los términos del contrato permitirán el uso del trabajo del experto como evidencia de auditoría.
- Si se va a mencionar el trabajo del experto en el informe del auditor es necesario cerciorarse de que el informe del experto no tiene restricciones de uso.

Como parte de los papeles de trabajo se incluirá, entre otros documentos:

- Un memorándum de planificación donde se recojan los principales aspectos del trabajo a realizar por parte del experto del auditor, junto con la evaluación realizada de su competencia y objetividad o el contrato firmado con el experto externo.
- El informe emitido por el experto donde se resuma el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas junto con el resto de papeles de trabajo que soporten dichas conclusiones.
- La evaluación realizada por el auditor de las conclusiones del experto a efectos de la auditoría.

Se recomienda que el experto confirme, en la carta de encargo y en su propio informe emitido, los requerimientos de competencia, capacidad y objetividad establecidos en la NIA-ES 620.

❖ Expertos de la Dirección

En ocasiones la preparación de los estados financieros de una entidad, puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como pueden ser los cálculos actuariales, las valoraciones o datos tecnológicos.

En estos casos, la entidad puede emplear o contratar a expertos en dicha materia para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros

En determinadas ocasiones, debido a factores tales como la importancia relativa del saldo, transacción, estimación o concepto a examinar en relación con los estados financieros en su conjunto, la naturaleza y complejidad del mismo o las otras pruebas de auditoría efectuadas en relación con dicho saldo o partida, el auditor podría considerar necesario sugerir a la dirección la conveniencia, a efectos de obtener evidencia de auditoría suficiente, de contratar a un experto. En estas situaciones, se deberá comunicar a la entidad auditada los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional especializado, documento que deberá formar parte de los papeles de trabajo del auditor, si bien podrá constituir evidencia suficiente el propio contrato firmado entre el experto y la entidad auditada.

Si la entidad auditada se negara a contratar al experto solicitado, y no se pudiera obtener evidencia de auditoría mediante métodos alternativos, el auditor se encontrará ante una **limitación al alcance** que debería de hacer constar en su informe de auditoría.

Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la entidad auditada y del experto, debiendo incluir, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Objetivos y alcance del trabajo del experto.
- Las partidas específicas que deben estar consideradas en el informe del experto.
- La utilización que se pretende dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a 3ª partes de la identidad del experto y la extensión del encargo.
- El acceso sin restricción por parte del experto a la información, registros y documentación apropiados.
- La confidencialidad de la información obtenida de la entidad.
- Las hipótesis y métodos que el experto tiene previsto utilizar, así como la forma y el contenido del informe del experto que permita al auditor evaluar el resultado del trabajo.

La utilización del trabajo de un experto de la dirección como evidencia de auditoría requiere que el auditor, lleve a cabo los siguientes procedimientos: Evaluar la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto, obtener conocimiento del trabajo del mismo y evaluar la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría.

“La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto”. (NIA-ES 500)

- La competencia se refiere al grado de especialización del experto de la dirección.
- La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos.
- La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección.

La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes tales como:

- La experiencia con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo del experto.
- El conocimiento de las cualificaciones del experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor que, en su caso, facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.
- El hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.

La objetividad puede verse afectada por un amplio número de circunstancias. En este sentido, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto los intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto.

Entre los intereses y fuentes de amenaza, señalamos los siguientes: Intereses financieros, Relaciones de negocio y personales y Prestación de otros servicios.

Es el auditor quien debe valorar los problemas de objetividad del experto.

TFM: El proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes

Pese a que las NIA-ES no exigen explícitamente una confirmación de la capacidad técnica y objetividad del experto, es recomendable la obtención de una manifestación del experto por escrito en la que al menos exprese que: está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, goza de la objetividad necesaria respecto de la entidad, y que en la emisión de su informe ha cumplido la normativa aplicable.

El auditor deberá obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor, debiendo decidir el auditor, si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección o si, por el contrario, necesita un experto propio.

En general, los métodos y criterios a utilizar por el experto son responsabilidad exclusiva del mismo, no obstante, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con el objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de los estados financieros. Para ello, se deberá considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- La relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros.
- La relevancia y razonabilidad de las hipótesis y métodos utilizados por el experto y cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos.

En el siguiente cuadro se observan las diferencias y similitudes entre los distintos tipos de experto: (Fuente Guía de Actuación N° 40 del ICJCE)

	Experto de la Dirección	Experto del auditor	
		Experto interno	Expertos contratados por el auditor (Experto externo)
NIA-ES aplicable	NIA-ES 500	NIA-ES 620	NIA-ES 620
¿Son miembros del equipo del encargo?	No	Si	No ⁽¹⁾
Pueden ayudar al auditor en la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo el control interno	No	Si	Si
Pueden ayudar al auditor en la identificación y evaluación del riesgo de errores materiales	No	Si	Si
Pueden ayudar al auditor en el diseño y realización de procedimientos de auditoría adicionales como respuesta a los riesgos a nivel de aserción, que comprendan test sobre controles o procedimientos sustantivos.	No	Si	Si
El auditor debe evaluar su competencia, <u>capacidad</u> y objetividad	Si	Si	Si
El auditor debe obtener un entendimiento de su trabajo	Si	Si	Si
El auditor debe evaluar si su trabajo es adecuado	Si	Si	Si
Pueden ayudar al auditor a evaluar si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada y le permita formarse una opinión sobre los estados financieros	No	Si	Si

⁽¹⁾ De acuerdo con la NIA-ES 620 A12

TFM: El proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes

4. CONCLUSIONES

La realización de las prácticas en una firma de auditoría, me ha aportado una visión más global del máster. En las cuales he podido conocer y desarrollar el trabajo que realiza un auditor de cuentas, cuales son los procesos necesarios para poder llevarla a cabo, participar en la fase de ejecución de las pruebas y servir de apoyo en la fase final.

Durante el desarrollo de las mismas, conocí los objetivos de todas las áreas, la importancia de la realización de las diferentes pruebas, los apartados que se buscan en cada área, como realizar las pruebas y una vez realizadas, saber interpretar los datos volcados, si con la realización de las mismas se ha logrado obtener evidencia suficiente y adecuada, y como anotar ésta en los papeles de trabajo y memo final, para posteriormente traspasar la información significativa al informe de auditoría.

Por otro lado también realice laborales de revisión de cuentas anuales, y creación de cuadros para la memoria de las mismas.

Tanto el máster como las prácticas han afianzado y mejorado mis conocimientos en contabilidad. Considerando las últimas un complemento fundamental del máster, ya que gracias a ellas logras entender la teoría y observas la aplicación de la misma.

Personalmente considero que la labor del auditor no es sencilla, puesto que en muchas ocasiones no pueden obtener evidencias de la realización de determinadas prácticas por el cliente, y no se reconoce lo suficiente la labor del auditor.

5. BIBLIOGRAFÍA

Normativa y Regulación Utilizada

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas. BOE nº 1173.
- Normas Internacionales de Auditoría, NIA-ES. Adaptadas para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013:
- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.
- NIA-ES 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 230. Documentación de auditoría.
- NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
- NIA-ES 300. Planificación de la auditoría de estados financieros.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- NIA-ES 500. Evidencia de auditoría.
- NIA-ES 530. Muestreo de auditoría.
- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 620. Utilización de trabajo de un experto del auditor.
- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de Auditoría de cuentas (TRLAC). BOE 2 de julio.
- Real Decreto 1784/1996, del 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento Mercantil (Artículos 350-364)
- Reglamento de Auditoría: RD 1517/2011, del 31 de octubre.
- Resolución del 27 de junio de 2011 del ICAC, por el que se publica la NTA “relación entre auditores”.

Manuales y artículos Consultados

- BAÑÓN, David. Materialidad al juicio del auditor. Grant Thornton. Año 2014.
- BURGOS CALATRAVA, M^a Fernanda y LÓPEZ VÁZQUEZ, Julio. Manual Auditoría AUREN.
- Cuadernos Técnicos, Suplemento revista Auditores. Año 2014.
- CUELLAR MEJIA, Guillermo Adolfo. *Los Papeles de Trabajo*. Teoría general de la Auditoría y revisoría fiscal.
- ICJCE. Instituto de censores jurados de cuentas de España. Guías de Actuación y NIA-ES de un vistazo.
- ICJCE. Utilización del Trabajo de los Expertos. Guía de Actuación nº 40.
- LEFEVBRE, Francis. Manual de Auditoría, Actualizado Enero 2014
- MIRA NAVARRO, Juan C.: Apuntes de Auditoría .Versión 2.0. 22 de mayo de 2006.
<http://www.miramegias.com/auditoria/files/apuntes/auditoria.pdf>

Páginas web Consultadas

- <http://www.atconsultores.com/>
- <http://www.auditool.org/>
- <http://economistas.es/>
- <http://www.icac.meh.es/>
- <http://www.icjce.es/>
- <http://rea-rega.economistas.es>